



TITLE:

会計的認識と実現概念の拡張問題

AUTHOR(S):

藤井, 秀樹

CITATION:

藤井, 秀樹. 会計的認識と実現概念の拡張問題. 経済論叢 1996, 157(5-6): 1-15

ISSUE DATE:

1996-05

URL:

<https://doi.org/10.14989/45062>

RIGHT:

經濟論叢

第157巻 第5・6号

-
- 會計的認識と実現概念の拡張問題……………藤 井 秀 樹 1
- ドイツ排水課徴金制度の經濟分析……………諸 富 徹 16
- 多国籍企業と資本の集積・集中の現段階……………有 賀 敏 之 35
- 公害健康被害補償制度成立過程の
政治經濟分析……………松 野 裕 51
- 米國輸出入銀行の途上國經濟
インフラストラクチュア整備支援政策の展開……中 西 泰 造 71
- 〈研究ノート〉
- 内田義彦とイギリス思想史研究……………田 中 秀 夫 89
-

平成8年5・6月

京都大學經濟學會

会計的認識と実現概念の拡張問題*

藤 井 秀 樹

I は じ め に

筆者は、別稿（藤井〔1995b〕）において、実現概念の拡張問題を論じた代表的な先行文献をとりあげ、その議論を概観した。その結果、先行文献では、実現概念の拡張を導く規準として、資産および負債の変化の「確定性」と「客観性」（AAA〔1957〕, p. 538）、項目の「測定可能性」と「恒久性」（Windal〔1961〕, pp. 251-252）、測定の「信頼性」（Carsberg and Noke〔1989〕, p. 35）等が提示されると同時に、実現を会計的認識（以下たんに「認識」という場合もある）の一般的規準として措定する立場から、ありうべき認識の拡張が規範的に論じられてきたことが明らかとなった¹⁾。

先行文献におけるこうした議論はいずれも、Tweedie and Whittington のいう「経済的実質アプローチ」（Tweedie and Whittington〔1990〕, p. 97）にもとづく議論といえるであろう。ごくかんたんにいえば、「経済的実質アプローチ」とは、企業の財務状況や諸活動の「経済的実質」を財務諸表に反映させることを財務報告の主たる課題の1つとする観点から、あるべき会計基準や会計実務を構想・提唱する理論的アプローチをいう。「経済的実質アプローチ」にもとづく議論は、認識拡張をもたらす新しい会計基準や会計実務を構想・提唱するには有用といえるかもしれない。しかし、その議論は、立論の性質上、認識拡

* 本稿は、日本簿記学会簿記理論研究部会（部会長・土方久西南学院大学教授，1995-1996年度）「簿記における利益計算システムの研究」最終報告，1996年の筆者担当稿に加筆したものである。

1) 英米の会計学文献における実現概念の展開を通史的に論じた最近の研究として、森川〔1996〕がある。

張の政策的「必要性」を強調した議論となるために、ともすれば、認識拡張の理論的「可能性」を等閑視したものとなりがちであり、この点が、「経済的実質アプローチ」の1つの難点とされてきたのである²⁾。

そこで、本稿では、伝統的な利益測定プロセスのもとでは、そもそもどのような認識操作が実施されているのか（あるいは実施されてきたのか）、そしてまた、当該利益測定プロセスには認識拡張のどのような可能性がひそんでいるのかを理論分析的に明らかにしたうえで、その検討結果にてらして、先行文献によってなされてきた実現概念拡張の提案の理論的含意を再解釈してみることにしたいと思う。

II 伝統的な利益測定プロセスと認識拡張の可能性

(1) 利益測定プロセスにおける1次認識と2次認識

企業（より一般的には「実体」entity、以下同じ）に生じる経済事象は、会計的認識をつうじて、財務諸表に記載されるべき要素・項目（「財務諸表に記載されるべき要素・項目」を以下「財務諸表要素」あるいはたんに「要素」という場合もある）に変換される。会計において、要素に変換されるべき経済事象は、「取引」(transaction)として現われる。取引は、以下にみるような2つの段階的認識操作をつうじて要素に変換される³⁾。

取引は、まず、その発生順に逐次累積的に記録され、一定のクラスごとに分類される。この操作は、一般に、「原始記入」(original entry)と呼ばれている。当該記入において具体的に記録・分類されるのは、取引にともなう現金収支とその原因事象である。当該記入をつうじて、財務諸表要素のいわば「母集

2) この点の詳細については、笠井 [1995]、21-26ページ；石川 [1995]、23ページを参照されたい。また、「経済的実質」という用語の問題点については、藤井 [1995c]、144-148ページを参照されたい。

3) 会計における伝統的な利益測定プロセスを、以下に提示するような2つの段階的認識操作のプロセスとして把握することについては、Littleton [1953]、pp. 36-37 から示唆をえている。

以上の詳細については、さらに、藤井 [1991]、19-33ページ；藤井 [1994]、90-96ページ；藤井 [1996a]、87-91ページを参照されたい。

団⁴⁾が逐次累積的に形成されることになるのである。この認識操作は、「ある項目を実体の財務諸表に、資産、負債、収益、費用、もしくはこれらに類するものとして正式に記録または記載するプロセス」(FASB [1984], par. 6) の第1段階をなすものである。そこで、以下、本稿では、かかる認識を「1次認識」と呼ぶことにする。

1次認識において記録・分類された現金収支とその原因事象は、決算にあたって、当期の成果に作用するもの(すなわち損益計算書の要素)と当期の成果に作用しないもの(すなわち貸借対照表の要素)に区分される。この操作は、一般に、「決算記入」(closing entry)と呼ばれている。すなわち、当該記入をつうじて、収益・費用の「期間帰属決定」(timing)が実施され、当期の財務諸表に記載されるべき要素とその金額が決定されるのである。この認識操作は、「ある項目を実体の財務諸表に、資産、負債、収益、費用、もしくはこれらに類するものとして正式に記録または記載するプロセス」(FASB [1984], par. 6) の第2段階をなすものである。そこで、以下、本稿では、かかる認識を「2次認識」と呼ぶことにする。取引を要素に変換するプロセスは、2次認識によって実質的に完了する。

2次認識をつうじて決定された要素とその金額は、さらに財務諸表に記載され、会計情報として利害関係者に伝達される。この手続きは、一般に「報告」(reporting)と呼ばれている。報告は、「ある項目を実体の財務諸表に、資産、負債、収益、費用、もしくはこれらに類するものとして正式に記録または記載するプロセス」(FASB [1984], par. 6) の最終段階をなすものである。しかし、それは、固有の意味での認識操作を含まないまったく形式的なプロセスである。また、脚注等での情報開示(かかる情報開示には非財務情報の開示も含まれている)も、報告の重要な一部をなしている。したがって、報告は、厳密な意味

4) 財務諸表要素の「母集団」という用語は、FASB [1976], pp. 12-13 を典拠としたものである。ここでは、とくに、決算記入に先立ち試算表に集合される各勘定口座の残高の貸借合計金額を留意するものとして、当該用語を使用している。

での認識に含まれないと考えるべきであろう。かかる理由から、以下では、報告を、考察の対象から除外することにする。

(2) 認識拡張の2つの一般的可能性

以上にみるように、伝統的な利益測定プロセスは、1次認識と2次認識という相互に機能の異なる、しかし相互に密接に関連し合った2つの認識操作から構成された段階的プロセスとして把握しうるのである。伝統的な利益測定プロセスをこのように把握するならば、当該プロセスにおける認識拡張の可能性として、ごく一般的に、1次認識の拡張と2次認識の拡張という2つの可能性を考えることができるであろう。これら2つの可能性の理論的性格を明らかにするために、以下では、当該各可能性について、もう少し立ち入った検討を加えてみることにしたい⁵⁾。

会計においては、1次認識において、すべての取引が、しかし取引だけが、当該各取引にともなう現金収支とその原因事象の記録・分類という処理手続にもとづいて、その発生順に逐次累積的に認識される。すなわち、かかる認識操作をつうじて、認識における「何」(what)の問題(すなわち会計において「何」を認識するかという問題)が決定され、これによって財務諸表要素の母集団が逐次累積的に形成されることになるのである。しかも、個々の経済事象が取引として識別されたならば、この認識操作はまったく機械的に実施されることになる。つまり、1次認識においては、個々の経済事象が取引として識別されるか否かが、認識操作の焦点となるのである。ということは、すなわち、取引概念(より正確には取引概念によって規定される取引の範囲)が拡張されるならば、その拡張の度合いに応じて、1次認識も拡張されることになるということである。以上のことから、1次認識の拡張の可能性は、取引概念の拡張の可能性とかがわっていることが理解されるのである。

5) 認識における「何」の問題と「いつ」の問題を理論分析的に論じた先行研究として、たとえば、Johnson and Storey [1982], pp. 84-86; 徳賀 [1990], 31-33ページがある。

これにたいし、2次認識においては、1次認識をつうじて記録・分類された現金収支とその原因事象が、当期の成果に作用するものと当期の成果に作用しないものに区分される。すなわち、かかる認識操作をつうじて、認識における「いつ」(when)の問題(すなわち成果作用的要素としての収益・費用を「いつ」認識するかという問題)が決定されることになるのである。この決定を実施するために伝統的に用いられてきた規準が、「実現」と「対応」である。

と同時にここで看過されてならないのは、2次認識においては、「いつ」の問題と関連して、通常、1次認識をつうじて形成された財務諸表要素の母集団の修正認識が実施されるということである。決算認識における見越項目の計上処理がそれである。見越項目の計上処理は、1次認識を経由しない、2次認識のみによる認識を意味している。2次認識の拡張の可能性は、より具体的には、かかる修正認識を認識拡張に援用しうる可能性として検討されなくてはならないであろう。しかもそのさい留意されるべきは、見越項目として計上処理される経済事象も、会計においては取引として識別されているということである。つまり、2次認識の拡張の可能性も、1次認識の拡張の可能性と同様、取引概念の拡張の可能性とかかわっているのである。

以上の考察から、1次認識の拡張という可能性をさぐるにせよ、2次認識の拡張という可能性をさぐるにせよ、認識拡張の可能性はいずれも取引概念の拡張の可能性とかかわっていることが理解されるのである。とすれば、つぎに検討されなくてはならないのは、会計における取引とは一体どのような事象をいうのか、また、当該取引概念を拡張する可能性として具体的にどのような可能性が存在するのかということである。以下、節をあらためて、この問題を検討していくことにしたい。

III 認識拡張の具体的可能性としての取引概念拡張の可能性

(1) 取引概念の理論的含意をめぐって

一般に、「取引とは、資産・負債・資本の変動をもたらす事象のことである」

(安平〔1993〕, 25ページ)とされている⁶⁾。しかし, かかる取引概念は, 認識の対象(すなわち, わが国の企業会計原則にいう「会計事実」)を当為的に規定したものとはいえないであろう。なぜならば, 「資産・負債・資本の変動をもたらす事象」であるはずのものが認識されず(ということはすなわち「簿記・会計上の取引」として識別されず), オフバランス取引として処理されるという事態がげんに多数生じているからである。認識の現状をより整合的に記述し, 認識拡張の方向性を理論分析的に解明するためには, 以上にみる取引概念とは別の取引概念を用意する必要があるのである。

別稿(藤井〔1995a〕, 92-94ページ)でもふれたように, 取引とは, 一義的には, 企業経営者が外部の独立した第三者との間でおこなう「原価」(cost)と「価値」(value)の等価交換を意味している⁷⁾。しかも, この等価交換は, 最悪の場合でも「価値」によって「原価」だけは回収するという企業経営者の期待にもとづいている。企業経営者は, かかる期待に確信がもてたときにはじめて取引を実行するのである。取引にともなう現金または現金等価物の支払い・受け取り(「現金または現金等価物の支払い・受け取り」を以下たんに「現金収支」という)は, かかる確信の, 市場にたいする公式的な表明を意味するものである。

しかし, いったんみずからの期待に関する確信を市場にたいして公式的に表明したならば, 企業経営者は, 当該期待の達成について, 自己および他者(この場合, 外部利害関係者としての他者)にたいして責任を負わなくてはならない。その責任は「1円まで争い得る」(安藤〔1993〕, 167ページ)経済的・財務的責任であり, 個々の取引にともなって授受された現金の金額は, 企業経営者の期待の達成度(すなわち企業経営者による経営活動の成果)を測定するための基盤となる。つまり, 取引は, 「取り消すことのできない過去」(Ijiri

6) 同様の記述は, Paton〔1922〕, p. 114; 沼田〔1987〕, 37ページ; 武田〔1983〕, 15ページなどにもみられる。

7) 会計的認識における「原価」と「価値」の詳細については, Littleton〔1935〕, pp. 269-273; AAA〔1936〕, pp. 188-189を参照されたい。

[1981], p. 34) を表わすと同時に、企業経営者が責任を負うべき未来事象を表現しているのである。以上のような意味において、会計的認識のプロセスは、企業経営者の期待という「やわらかいもの」を、競争や契約の基礎となりうる「かたいもの」＝「制度」的測定値に変換するプロセスであるということがで
 ざるであろう⁸⁾。

(2) 取引概念拡張の鍵としての現金概念

さて、ここで注目されるべきは、伝統的な利益測定プロセスのもとでは、企業経営者の期待と当該期待に関する責任の大きさが、取引にともなう現金収支にもとづいて一意的に価格づけられ、しかも当該価格づけをつうじて、企業経営者の期待と当該期待に関する責任の大きさが、「取り消すことのできない」金額として確定されているということである。これは、2次認識における見越項目の計上処理についても同様に指摘しうることである。2次認識において見越項目（すなわち未収項目ないし未払項目）として認識される取引はいずれも、金額が一意的に確定した将来現金収支をともなっており、当該見越項目の計上によって表明される企業経営者の期待と当該期待に関する責任の大きさは、当該将来現金収支にもとづいて一意的に価格づけられ、基本的に「取り消すことのできない」金額として確定されているのである。

つまり、伝統的な利益測定プロセスのもとでの認識はつねに、一意的に確定された現金収支に基礎づけられているのである。いいかえると、伝統的な利益測定プロセスにおいては、「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上」（企業会計原則第二の一のA、傍点引用者）されているのである⁹⁾。

8) Ijiri [1975], pp. 25-40 では、伝統的な利益測定プロセスのもとで算出される数値が有する最も重要な特徴として、「硬度」(hardness) が強調されている。その理論的含意の1つは、本文で指摘したような点にあると考えられる。

9) かかる認識操作にもとづく測定はこれまで、「取引価額主義」(中村 [1975], 42ページ)、「収支額基準」, 「測定対価の原則」(飯野 [1993], 11-16ページ)、「収支的評価の原則」(武田 [1995], 132ページ)、「支払対価主義」(加古 [1991], 14ページ) などと呼ばれてきた。

なお、E. シュマーレンバッハのいう「全体計算」(Totalrechnung) を想定した場合には、「すべての費用及び収益」のみならず、すべての資産・負債・資本もまた、「その支出及び収

しばしば会計上の取引は「完結した取引」(completed transaction)に限定されるといわれてきたが、以上での考察に引き寄せていえば、取引の「完結」性とは、当該各取引にともなう現金収支の「完結」性であり、より具体的には、当該現金収支の金額の一意的な確定性をいうものと解されるのである。

すなわち、以上のことから、取引概念は、たんに認識対象を規定する概念として機能しているだけでなく、認識対象の測定方法をも同時に規定する概念(すなわち測定属性として取得原価を排他的に採用することを強制する概念)として機能していることが理解されるのである。また、そうであればこそ、「〔伝統的な〕会計は、本質的に評価のプロセスではなく、過去の原因および収益を、当期と次期以降の会計期間に配分するプロセス」(AAA [1936], p. 188)として顕現することにもなるのである。

以上の考察から、1次認識において認識される取引と、2次認識において認識される取引は、いずれも、企業経営者の期待を体现していると同時に、当該各取引にともなう現金収支の金額が一意的に確定しているという点で共通していることが理解されるのである。とすれば、取引概念拡張の鍵は、現金概念(より正確には現金等価物概念)に求めることができるであろう。すなわち、現金概念が拡張されるならば、企業経営者の期待と当該期待に関する責任の大きさの価格づけのあり方が量的にまたは質的に拡張され、かかる拡張をつうじて、認識それ自体の拡張がもたらされると考えられるのである。

IV 実現概念と先行文献の再解釈

(1) 伝統的な実現概念の再解釈

利益測定プロセスにおける収益の認識規準である実現の伝統的な要件の1つとして、これまで一般に、財貨・用役の対価としての貨幣性資産の受領があげられてきた¹⁰⁾。

「入に基づいて計上」されることになる。

10) この点については、たとえば、福島 [1978]、9-13ページ；菅原 [1990]、15-16ページなどを参照されたい。

しかし、前節で提示したような理解に立つならば、貨幣性資産の受領という事実それ自体よりも、貨幣性資産の受領によって当該各取引にともなう現金収入の金額が一意的に確定されるという事実の方が、収益の認識にとってはより重要な「決定的事象」(crucial event)となるのである。すなわち、財貨・用役の対価として現金を受領することが確実であり、かつまた当該現金収入の金額が一意的に確定している場合に、当該取引にともなう収益は実現収益として認識されると同時に、当該取引にともなう受領されるはずの将来現金は貨幣性資産(たとえば売掛金)として認識されることになるのである。

実現の含意を以上のように解釈するならば、これまで、「伝統的実現概念からは未実現とみなされる利益の計上が許容されている例」(日本会計研究学会特別委員会[1990], 33ページ)とされてきた多くの実務(たとえば、未収収益の認識、低額取得社債・債権にかかわる収益のアキュムレーション法による認識、工事進行基準による収益の認識など)についても、これを実現規準の例外的適用例としてではなく、実現規準の本来的適用例として位置づけることが可能となるであろう。

と同時に、伝統的な実現概念それ自体のうちに、現金概念の拡張の痕跡(すなわち、現金→通貨代用証券→受取手形・売掛金という拡張の痕跡)を観察することができるのであり、したがってまた、そこに現金概念の新たな拡張をつうじた実現概念拡張の理論的可能性を見いだすことができるのである。伝統的な利益測定プロセスとの連続性や整合性を重視し、現実的な認識拡張の方途を模索する場合には、実現概念のかかる拡張の可能性は、今後大いに検討されてしかなるべきであろう。

(2) 先行文献でなされた諸提案の再解釈

本稿の冒頭でふれたように、先行文献においては、実現概念の拡張を導く規準として、資産および負債の変化の「確定性」と「客観性」、項目の「測定可能性」と「恒久性」、「測定の信頼性」等が提示されてきた。用語の多様性は認

められるものの、会計数値の広い意味での「硬度」(hardness)と「一意性」(uniquelness)を指示している点で、これらの規準は軌を一にしているといつてよいであろう¹¹⁾。そしてもし、かかる解釈が許されるとすれば、先行文献でなされてきた議論はいずれも、利益測定プロセスにおける伝統的な認識操作をそれなりに意識したものといえることができ、したがって、そのかぎりにおいて、認識拡張の理論的「可能性」をまったく等閑視したものではないと評することができるであろう。

問題は、当該各文献で提案されている認識拡張が、取引概念とりわけその中核をなす現金概念のどのような拡張を含意しているかである。あらためて指摘するまでもなく、認識の拡張を導くためには、簿記・会計上の現金にある種の将来現金を新たに包摂する必要がある。

簿記・会計上の現金に包摂されるべき将来現金が、金額の一意的に確定した現金の場合には、現金概念の(したがって認識の)量的拡張が問題となるにすぎない。なぜならば、この場合には、取引にかかわる現金収支の金額は事前に一意的に確定していることになり、したがってまた、当該取引にもとづいて企業経営者が将来負うべき経済的・財務的責任も事前に一意的に価格づけられていることになるからである。かかる認識の拡張が実施されても、利益測定プロセスにおける伝統的な認識操作の枠組みは基本的に損なわれることはないのである(上掲の「伝統的な実現概念の再解釈」で言及した認識拡張の可能性もこのケースに含まれる)。解約不能の確定額払い未履行契約(たとえばファイナンス・リース契約やテイク・オア・ペイ契約など)の認識は、認識のかかる量的拡張によって達成されるであろう。なお、この場合、当該事象は、その発生時点(たとえばファイナンス・リース契約の場合であれば、当該契約の締結時点)で認識しうることになる。すなわち、この場合には、1次認識の拡張という方途をつうじて、オフバランス取引のオンバランス化が達成されることにな

11) たとえば、Windal [1961], p. 254 では、「恒久性」(permanence)の具体的な特質として、「当該取引が取り消されないこと」が掲げられている。

るのである¹²⁾。

これにたいし、簿記・会計上の現金に包摂されるべき将来現金が、金額の一意的に確定していない現金の場合には、現金概念の（したがって認識の）質的拡張が問題となる。なぜならば、この場合には、取引にかかわる現金収支の金額を事前に一意的に確定することができないために、当該金額を、認識対象たる経済事象それ自体の測定によって決定せざるをえないからである。すなわち、この場合、J. B. Canning のいう「直接評価」（Canning [1929], pp. 182-183）が必要となるのである。「直接評価」は、一意的に確定された現金収支にもとづかない（すなわち「取引価額主義」から離脱した）認識を含意するという点で、利益測定プロセスにおける伝統的な認識操作の枠組みを質的に変更することになるのである。いいかえると、認識のかかる拡張は、現実の世界を会計の世界に写し取る擬制手法の変更をともなっているのである。有価証券の保有利得の認識やデリバティブ取引の認識は、認識のかかる質的拡張によって達成されるであろう。なお、この場合、当該事象は、その発生後に生じる時点的状態（たとえば有価証券の場合であれば、決算日における当該有価証券の公正価値）にもとづいて認識されることになる。すなわち、この場合には、2次認識の拡張という方途をつうじて、オフバランス取引のオンバランス化が達成されることになるのである¹³⁾。

既述のように、先行文献はいずれも、実現を、収益の認識規準から会計的認識の一般的規準に拡張することを提案している。したがって、そこで想定されている認識の拡張には、以上に述べた次元の異なる2つのタイプの認識拡張が含まれているのである。先行文献では、その区別が（意識的にか無意識的にかは不明であるが）なされていない¹⁴⁾。しかし、伝統的な利益測定プロセスとの

12) その詳細については、加古 [1993], 28ページ以下; 藤井 [1996b], 112-118ページを参照されたい。

13) その詳細については、藤井 [1996b], 119-123ページを参照されたい。

14) このことは、先行文献がもっぱら「経済的実質アプローチ」に依拠した議論を展開してきたことと無関係ではないように思われる。

連続性や整合性を重視し、現実的な認識拡張の方途を模索する場合には、以上に指摘した認識拡張の2つのタイプを区別したうえで議論をおこなうことが(少なくとも理論家にとっては)必要不可欠の手續きとなるであろう。

V む す び

本稿では、課題の制約から、いくつかの派生的問題について、言及することができなかった。そうした問題のうち、とりわけ重要な意味を有するのは、認識の拡張にともなう企業経営者の期待の変更問題である。

本稿で明らかにしてきたように、認識の拡張は、取引概念の中核をなす現金概念の拡張(変更)によって導かれる。そして、現金概念の拡張(変更)は、企業経営者の期待と当該期待に関する責任の大きさの価格づけのあり方の量的ないし質的な拡張(変更)を含意している。しかし、企業経営者の期待と当該期待に関する責任の大きさの価格づけのあり方が量的にまたは質的に拡張(変更)されるならば、多くの場合、かかる拡張(変更)によって、企業経営者の期待も(したがってまた当該期待にもとづく企業経営者の経営行動それ自体も)何らかの影響を受けることになるであろう。「1円まで争い得る」経済的・財務的責任を問われる場合に、当の責任の大きさの価格づけのあり方が拡張(変更)されるのであるから、それは、きわめて当然のことといわねばなるまい。

したがって、現金概念の拡張問題について議論するさいには、当該拡張によって不可避免的にもたらされるであろう企業経営者の期待(ならびに当該期待にもとづく企業経営者の経営行動それ自体)の変更をも視野に入れておく必要があるのである。この問題の検討は今後の課題としたい¹⁵⁾。

15) この問題については、さしあたり、藤井〔1996b〕、124-127ページを参照されたい。

参考文献

- 安藤英義 [1993] 「保守主義の原則と重要性の原則」『松山大学論集』第5巻第4号、153-171ページ。
- 飯野利夫 [1993] 『財務会計論』三訂版、同文館。
- * 石川純治 [1995] 「原価・時価論争と資本循環シェーマ——異質な資本運動と会計評価問題——」『経営研究』第46巻第2号、21-39ページ。
- 加古宜士 [1991] 「リース資産の貸借対照表価額決定の論理」『JICPA ジャーナル』第3巻第7号、13-17ページ。
- [1993] 「リース会計基準の主な論点」『企業会計』第45巻第9号、28-32ページ。
- 笠井昭次 [1995] 「有価証券の評価に関する学説の諸類型」『三田商学研究』第38巻第1号、15-32ページ。
- 菅原 計 [1990] 「実現概念の本質」『会計』第137巻第5号、13-28ページ。
- 武田隆二 [1983] 『簿記一般教程』改訂版、中央経済社。
- [1995] 『最新財務諸表論』第5版、中央経済社。
- 徳賀芳弘 [1990] 「会計上の認識に関する一考察」『会計』第138巻第1号、29-43ページ。
- 中村 忠 [1975] 『新版現代会計学』全訂版、白桃書房。
- 日本会計研究学会特別委員会 [1990] 『金融・資本市場と会計上の諸問題に関する基礎的研究』(委員長・若杉明横浜国立大学教授)。
- 沼田嘉穂 [1983] 『簿記教科書』再訂増補版、同文館。
- 福島孝夫 [1978] 『会計収益認識論』大阪府立大学経済研究叢書第47冊。
- 藤井秀樹 [1991] 「発生主義会計とその基礎概念の再検討」『会計』第139巻第5号、19-33ページ。
- [1994] 「利益測定システムの簿記的考察」『会計』第145巻第3号、90-108ページ。
- [1995a] 「取得原価主義会計における未来事象と利益測定——減価償却を素材として——(二・完)」『会計』第147巻第4号、85-103ページ。
- [1995b] 「利益計算システムにおける実現概念」日本簿記学会簿記理論研究部会中間報告『日本簿記学会第11回全国大会研究部会報告集』(部会長・土方久西南学院大学教授)、18-21ページ。
- [1995c] 「会計測定モデル分析をめぐる理論問題の再検討」『経済論叢』第156巻第6号、125-159ページ。
- [1996a] 「認識拡張の可能性とその条件——オフバランス取引の会計的認識

問題を中心に——(一)『会計』第149巻第6号, 85-102ページ。

—— [1996b] 「認識拡張の可能性とその条件——オフバランス取引の会計的認識問題を中心に——(二・完)」『会計』第150巻第1号, 112-129ページ。

森川八洲男 [1996] 「実現概念の展開(その1)(その2)(その3)」『税経セミナー』第41巻第4号, 第8号, 第10号, 4-9ページ, 4-9ページ, 4-10ページ。

安平昭二 [1993] 『簿記要論』三訂版, 同文館。

AAA [1936], "A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports," *The Accounting Review*, Vol. 11, No. 2, pp. 188-189 (中島省吾訳編 [1984] 『増訂 A. A. A. 会計原則——原文・解説・訳文および訳註——』中央経済社)。

—— [1957], Committee on Accounting Concepts and Standards, "Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements—1957 Revision," *The Accounting Review*, Vol. 32, No. 4, pp. 536-546 (中島省吾訳編 [1984] 『増訂 A. A. A. 会計原則——原文・解説・訳文および訳註——』中央経済社)。

Canning, J. B. [1929], *The Economics of Accountancy: A Critical Analysis of Accounting Theory*, The Ronald Press.

Carsberg, B. and C. Noke [1989], *The Report of Profits and the Concept of Realisation*, ICAEW.

FASB [1976], *Scope and Implications of the Conceptual Framework Project*, FASB (原陽一訳「概念的枠組研究計画の範囲とその意義」森川八洲男監訳 [1988] 『現代アメリカ会計の基礎概念——FASB 財務会計概念報告書——』白桃書房)。

—— [1984], *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, Statement of Financial Accounting Concepts, No. 5 (平松一夫, 広瀬義州訳 [1988] 『FASB 財務会計の諸概念』中央経済社)。

Johnson, L. T. and R. K. Storey [1982], *Recognition in Financial Statements: Underlying Concepts and Practical Conventions*, FASB Research Report, FASB.

Ijiri, Y. [1975], *Theory of Accounting Measurement*, AAA Studies in Accounting Research No. 10, AAA (井尻雄士『会計測定理論』東洋経済新報社, 1976年)。

—— [1981], *Historical Cost Accounting and Its Rationality*, CGA Research Monograph No. 1, The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation.

Littleton, A. C. [1935], "Value or Cost," *The Accounting Review*, Vol. 10, No. 3, pp. 269-273.

—— [1953], *Structure of Accounting Theory*, AAA Monograph No. 5, AAA (大塚俊郎訳 [1955] 『会計理論の構造』東洋経済新報社)。

Paton, W. A. [1922], *Accounting Theory: With Special Reference to the Corporate Enterprise*, The Ronald Press, Reprint Ed., Accounting Studies Press, 1962.

Tweedie, D. and G. Whittington [1990], "Financial Reporting: Current Problems and Their Implications for Systematic Reform," *Accounting and Business Research*, Vol. 21, No. 81, pp. 87-102.

Windal, F. W. [1961], "The Accounting Concept of Realization," *The Accounting Review*, Vol. 36, No. 2, pp. 249-258.